

HANYECZ Lajos

CONTROLLING A VÁLLALATI GYAKORLATBAN

A dinamikusan változó környezetben a vállalkozások sikerét döntően befolyásolja a vezetés reagáló, koordináló, adaptációs képessége, melynek biztosításában nélkülözhetetlen a modern controllingkonceptió alkalmazása.*

Kutatásaink során alapvető célkitűzésként határoztuk meg az élelmiszergazdaságban működő vállalkozások controllingrendszerének felmérését, fejlesztési lehetőségeinek feltárását. Ennek során vizsgáltuk a rendszer elemeit, működését, erős és gyenge pontjait. A felmérés során három fő területre koncentráltunk: 1) a vállalati, üzleti tervezés, 2) költséggazdálkodás, költségelszámolás, 3) jelentési, beszámolási rendszer. A tanulmányban részletes vizsgálat tárgyává tesszük az említett alrendszerek helyzetét, hiányosságait, problémáit, az irányítási rendszer működésében betöltött szerepüket, vizsgáljuk fejlesztésük irányait, lehetőségeit. A felmérés alapvető eszköze egy kérdőív. Ennek felhasználásával, személyes interjúk készítésével gyűjtöttük össze a szükséges információkat. A vizsgálatba tizenhét vállalatot vontunk be, ebből nyolc a mezőgazdaságban, kilenc pedig az élelmiszeriparban tevékenykedik. Ez utóbbiak közül három, nemzetközi nagyvállalat leányvállalata. A mezőgazdasági vállalatok közül hat részvénytársaság, egy szövetkezet és egy kft. Az élelmiszeriparban öt részvénytársaságot és négy korlátolt felelősségű társaságot vizsgáltunk. A vállalatok az ország különböző részeiből véletlenszerűen kerültek a mintába, a déldunántúli régió azonban felülreprezentált.

A tervezés a controlling alappillére

A controllingrendszer egyik alappillére a tervezés. Ezen belül meghatározó szerepe van a tervek rendszerének. Ennek keretében először azt vizsgáltuk, hogy milyen típusú terveket dolgoznak ki a megfigyelt gaz-

dasági egységekben. *A tizenhét vizsgált vállalat esetében tizenegyben készül stratégiai terv, nyolcnál taktikai, az éves tervet pedig valamennyi cég kidolgozza.* Ha a mezőgazdaságot külön vizsgáljuk, három olyan céget találunk, ahol stratégiai és taktikai tervet is készítenek.

Stratégiai, taktikai és operatív tervek

Ha a stratégiai terv felépítését, fejezeteit vizsgáljuk, akkor azt tapasztalhatjuk, hogy a vállalatok mintegy felénél ott, ahol készítenek stratégiai tervet *a formalizált rendszer kidolgozása nem tekinthető a tervezés erős oldalának.* Ugyanakkor több esetben – és itt a mezőgazdasági nagyvállalatok pozitív példát mutatnak – találkozhattunk alapos, részletes számításokkal alátámasztott stratégiai tervekkel.

A stratégiai tervek felépítéséről a megkérdezett vezetők többnyire általános jellemzőket adtak meg pl. rendelkezünk formalizált stratégiai tervvel, fejezetei: helyzetértékelés, célmeghatározás, fejlesztési terv, forrásterv, tevékenységek, akciók leírása, összefoglaló.

Azon cégeknél, amelyek úgy nyilatkoztak, miszerint nem rendelkeznek formalizált stratégiai tervekkel gyakran azt is megjegyezték, hogy *a felső vezetésnek természetesen megvannak a maga hosszú távú, stratégiai elképzelései, de ezek kevésbé publikusak.*

A vezetői mentalitásban megjelenik egy olyan irányzat, amely fontosnak tartja a stratégiai tervek formalizált rendszerben történő megjelenítését. A vezetők egy másik csoportja nem fordít nagyobb figyelmet a kvantitatív módszerek alkalmazására, de vannak elképzelései, „víziói”, hogy milyen irányban kell továbbfejleszteni a vállalatot. Meg kell azonban jegyezni

* A tanulmány a T 034627. számú OTKA kutatás támogatásával készült.

ez utóbbi mentalitás sikerességét erősen megkérdőjelezhetik a nem kellő mélységű és részletezettségű számítások, az elemző, értékelő munka hiánya. Ilyen körülmények között a stratégia kialakításában az intuitív elemek túlzott dominanciája hátrányos lehet.

Az operatív controlling mellett fontos volna a stratégiai controlling megszervezése és működtetése, ennek azonban feltétele a számszerű formában is létező stratégiai terv. A vizsgált vállalatok közül három esetben nyilatkoztak úgy, hogy náluk működik stratégiai controlling, hat esetben pedig jelezték a bevezetés szándékát. A stratégiai controlling kiépítésére jó lehetőséget teremt a Balanced Scorecard (BSC) – kiemelt szerepet játszó stratégiai mutatószámrendszer – alkalmazása, amely stratégiai irányítási rendszerként lehetővé teszi az alapvető stratégiai célok és a hozzájuk kapcsolódó mutatók meghatározását és a megvalósítás nyomon követését. *Megfelelő kvantifikálás nélkül ugyanis nincs lehetőség sem operatív, sem stratégiai szinten a célok, folyamatok sikeres menedzselésére.*

A stratégiai tervek időhorizontja több cég esetében nem haladta meg a három évet. A stratégiai tervek időhorizontját alapvetően befolyásolják a stratégiai akciók. Ezek általában beruházási, termék- és technológiafejlesztési, marketing stb. akciók.

A mezőgazdaságban alapvető fontosságú, hogy a stratégiai terv foglalkozzon azon ágazatokkal, ahol a termelési periódus viszonylag hosszú és a termelésben nagyértékű, más területeken kevéssé, vagy egyáltalán nem használható állóeszközökre van szükség, pl. állattenyésztés, szőlő- és gyümölcsstermesztés. Ennek keretében meg kell határozni az új állattenyésztési telepek méretét, helyét, a férőhelyek hasznosítását, a létszám alakulását stb. Ilyen és ehhez hasonló problémák megtervezésére a hároméves időhorizont általában nem elegendő.

Meglepőnek tűnhet, hogy az üzleti, taktikai vagy középtávú tervek készítésére a vizsgált vállalatoknak még a felében sem kerül sor (1. táblázat), az éves tervet ugyanakkor 100 %-ban kidolgozzák a megfigyelt egységeknél (2. táblázat).

Egyes vállalatoknál az élelmiszeriparban olyan vélemény alakult ki, hogy a környezetváltozás túlzott dinamikája miatt nem célszerű taktikai tervet készíteni. Több helyen utaltak arra, hogy a kidolgozott taktikai (üzleti) terv nem komplex jellegű, hanem egyes funkcionális területekre, mindenekelőtt a beruházásokra vonatkozik.

Még sajátosabb a helyzet, ha a rendelkezésre álló tervtípusok alapján hasonlítjuk össze a megfigyelt egységeket. A mezőgazdaságban négy nagyüzemnél csupán éves terveket dolgoznak ki. A tervek komplett rendszerével – stratégiai, taktikai, operatív terv – mindössze két

1. táblázat

Az üzleti középtávú terv fejezetei

Megnevezés	Vállalatok száma	Az összes %-ban
1. Értékesítés	8	47
2. Beszerzés	8	47
3. Marketing	6	35
4. Termelés	8	47
5. Beruházás	8	47
6. Személyügy Munkaügy	8	47
7. K+F	2	12
8. Készletek	4	24
9. Karbantartás	6	35
10. Pénzügy	8	47
11. Költségek	8	47
12. Eredmény	8	47
13. Vagyon	8	47
Összes vállalat	17	100

2. táblázat

Az éves terv fejezetei

Megnevezés	Vállalatok száma	Az összes %-ában
1. Értékesítés	17	100
2. Beszerzés	12	70
3. Marketing	10	59
4. Termelés	17	100
5. Beruházás	14	82
6. Személyügy Munkaügy	16	94
7. K+F	4	24
8. Készletek	14	82
9. Karbantartás	12	70
10. Pénzügy	14	82
11. Költségek	16	94
12. Eredmény	16	94
13. Vagyon	12	70
Összes vállalat	17	100

vállalat rendelkezik. A komplexitás jobban jellemző az élelmiszeripari vállalatoknál. Megfigyelhető egy olyan tendencia, hogy az éves tervek mellett a vállalatok egy részénél inkább stratégiai jellegű tervet dolgoznak ki, megjelenik ugyan a taktikai terv is, de nem komplex módon.

Összehasonlítva a taktikai (üzleti) tervezés és az éves tervek fejezeteit megállapíthatjuk, hogy azok lényegében megegyeznek, különbség természetesen a részletezettségben van.

A tervfejezetek között kiemelten fontos szerepet játszik az értékesítés, a termelés, az emberi erőforrások, a beruházás, a készletek, a pénzügy, a költségek és az eredmény tervezése. A K+F tevékenység fordul elő a legritkábban, nő a fontossága a marketingnek és a vagyontervezésnek.

A beszerzési terveknek igen nagy a jelentősége a nagy alapanyag-hányaddal dolgozó élelmiszeripari vállalatoknál.

A tervek irányításban betöltött szerepével kapcsolatban általánosan elfogadott követelmény: *a terv az irányítás alapja*. A korábbi gyakorlatra jellemző volt az éves tervezés dominanciája, a termeléscentrikusság, a termeléssel kapcsolatos tervrészek igen részletes kidolgozása különösen a mezőgazdaságban. Ezt alapul véve a tervek főképpen az év végi teljesítményértékelésben kaptak fontos szerepet, annak megítélésében, hogy vállalati szinten sikerült-e elérni a kitűzött célokat. Fontos volt például a kitűzött tervcélok túlteljesítése, melynek bekövetkezése kedvezően befolyásolta az adott vállalat vezetésének megítélését. Elnagyoltan jelent meg az egységekre, felelősségi területekre, termékekre történő lebontás, a terv megvalósításának szigorú számonkérése, vagyis a terv alapján történő irányítás.

Továbbiakban vizsgáljuk a vállalatok éves és egy évnél rövidebb távú terveinek rendszerét. (3. táblázat) Megállapíthatjuk, hogy megjelenik a vállalat egészére vonatkozó terv negyedéves bontásban, de még inkább jellemző a megfigyelt esetek 76%-ára a havi bontás, ami lehetővé teszi a vállalati szintű értékelést nemcsak éves, hanem egészen rövid időhorizonton is.

A terveket jelentős mértékben, csaknem 60%-ban lebontják a belső egységeknél, a mezőgazdasági vállalatoknál ez az arány 75%. Az egységek tervének negyedéves bontása szerényebb, a havi szintű bontás jelentősebb arányt képvisel.

A korábbi időszakhoz képest a vállalatok egy részénél jelentős előrelépés történt a tekintetben, hogy *a tervek nem csupán az év végi általános értékelés mércéi* – amikor a folyamatok alakulását már nem lehet befolyásolni –, *hanem abban is szerepet játszanak, hogy összehangolják az egyes vállalati területek működését, az operatív irányítás alapjául szolgálnak*.

Tervezési módszerek és eszközök

A munka minőségét általában – így a tervezési munkáét is – nagymértékben befolyásolja, hogy milyen eszközökkel és módszerekkel végezzük. A *stratégiai tervezés esetében* a legnépszerűbb a prognózis módszerek alkalmazása, öt vállalatnál kerül sor erre, a

3. táblázat

A vállalat és az egységek éves és operatív tervei

Megnevezés	Vállalatok száma	Az összes %-ában
1. A vállalat egészére vonatkozó éves terv	17	100
2. A belső egységek (profitcenterek) terve éves szinten	10	59
3. Az egész vállalat negyedéves terve	8	47
4. Az egész vállalat terve havi bontásban	13	76
5. A profitcenterek terve negyedéves szinten	3	18
6. A profitcenterek terve havi bontásban	7	41
Összes vállalat	17	100

portfóliómodelleket négy, a forgatókönyvírást és a hagyományos kalkulációs módszereket egyaránt három-három, a kontingenciatervezést pedig egy megfigyelt egységnél választották alkalmazott módszerként.

Az *üzleti tervek* készítésénél leggyakrabban a logikai kalkulációs eljárásokat használják, sor kerül azonban egy-egy vállalatnál a lineáris programozás, a termelési függvények, a hálótervezés és a szimuláció alkalmazására is.

Az *éves tervek készítésénél* az esetek 82%-ban a logikai kalkulációs módszerekkel élnek, emellett 76%-ban használják a fedezetszámítást. Az említettekén túl, hasonlóan az üzleti tervezéshez, néhány esetben sor kerül gazdaságmatematikai modellek alkalmazására, úgymint: lineáris programozás, termelési függvények, hálótervezés, szimuláció.

Ami a technikai eszközöket illeti a vizsgált tizenhét egység közül tizenötben alkalmaznak személyi számítógépet a tervszámítások támogatására. Ez hét esetben egészül ki egyszerű gépek, zsebalkulátorok alkalmazásával, két mezőgazdasági üzemben viszont csak ez utóbbiakat használják.

A rendelkezésre álló szoftverek közül a legnagyobb mértékben, mintegy 82%-os arányban, az Excel táblázatkezelőt használják. Előfordul még néhány esetben dBase, Access adatbázis-kezelő alkalmazása.

A táblázatkezelők, azon belül is az Excel, meghatározók a tervezési munkában és ez a tény, tekintettel a korábbi időszakra, feltétlenül pozitívan értékelendő. A tervező jelentős adatmennyiséget tud kezelni, a korábbi manuális munkák nagy része eliminálódott, az egyes tervrészek logikai összefüggések alapján összekapcsolhatók. Az értékesítési terv átalakítása például automatikusan módosítja az értékesítéshez kapcsolódó változó költségeket, ami elősegíti a tervváltozatok előállítását. Részletes tervek dolgozhatók ki, melyekre alapozva elvégezhető az eltéréselemzés,

meghatározhatók a tervtől való eltérések okai. Gondot jelenthet a kezelt adatmennyiség viszonylagos korlátozottsága, az adatbázis hiánya.

Mint említettük, szerény mértékben ugyan, de sor kerül matematikai módszerek alkalmazására, direkt matematikai szoftvereket azonban nem használnak. Ilyen irányú igényeiket feltehetően az Excel keretében oldják meg. Két esetben jelezték, hogy a tervezés során alkalmazzák az Oracle Financial Analyser (OLAP) rendszert, továbbá, hogy a rendelkezésre álló szoftver helyi fejlesztés eredményeként készült el.

Meghatározó szerepe van a logikai kalkulációs módszerek alkalmazásának, úgy az üzleti tervezésben, mint az éves tervek kidolgozása során. Ezt támasztják alá Kemény G. kutatásai is (Kemény, 2001). Ebből következtethetünk a tervezés folyamataira is. Az egyes módszerek sajátosságai ugyanis befolyásolják a folyamatok tartalmi jellemzőit. Megállapíthatjuk, hogy optimalizáló szemléletű, nagyszámú változatot kidolgozó tervezési módszerek előfordulnak ugyan – elsősorban egyes részterületeken pl. a takarmányadagok tervezésében –, de jelentős elterjedésükről nem beszélhetünk.

Költségelszámolás, költséggazdálkodás, költségmenedzsment

Kutatásaink során, kiindulva a számvitel vizsgálatból, a költségelszámolás, költséggazdálkodás rendszerét igyekeztünk feltérképezni, melyet a tervezés mellett a controlling további alappilléreinek tekintünk.

A számvitel a controlling alapvető eszköze, a legfontosabb vállalati információs forrás. Eredeti funkciója a dokumentációs, bizonylati funkció, mely nélkülözhetetlen a vagyonvédelemben. A korszerű vezetés, irányítás szükségletei, azonban előtérbe állították az információk irányítási funkcióit. Ennek az a lényege, hogy az információk felhasználásával elvégezhajjuk az elemzést, a döntéseket megalapozhatjuk, a terv-tény állapotokat összehasonlíthatjuk. A számvitel újabb feladata, e funkciók információs igényeinek kielégítése, melyet az ún. belső számvitel keretében kell megoldani.

A vizsgált vállalatoknak alig több mint fele ítélte meg úgy, hogy esetükben megtörtént a belső és a külső számvitel szétválasztása. Felmerülhet a kérdés, hogy mi jellemzi a belső vagy vezetői számvitel működését. Nézetünk szerint mindenekelőtt a felelősségi és elszámolási egységek kialakítása, ez a vizsgált gazdasági egységek döntő részében megtörtént. Nem kevésbé fontos, egy olyan költségelszámolási rendszer létrehozása, mely lehetőséget teremt a változó és állandó

költségek megfigyelésére, rögzítésére. Elengedhetetlen feltétel továbbá egy konzisztens mutatószámrendszer kialakítása, ez utóbbi szintén jellemzi a vizsgált gazdaságok nagy részét.

A változó és állandó költségek megfigyelésére a vállalatok 53%-ánál kerül sor, a fedezetszámítást pedig 76%-uk alkalmazza (4. táblázat). Az említett arányok a mezőgazdasági és élelmiszeripari vállalatokra külön-külön is jellemzőek.

4. táblázat

A számvitel jellemző sajátosságok

Megnevezés	Vállalatok száma	Az összes %-ában
1. Belső és külső számvitel szétválása	9	53
2. Felelősségi és elszámolási egységek kialakítása	14	82
3. Közvetlen és közvetett költségek figyelése és elszámolása	17	100
4. Változó és állandó költségek figyelése és elszámolása	9	53
5. Fedezetszámítás alkalmazása	13	76
6. Mutatószám rendszer alkalmazása az elemzésben	14	82
7. Viszonyszámok alkalmazása	13	76
Összes vállalat	17	100

Úgy tűnik, ellentmondás van az előző megállapítások között, ha abból indulunk ki, hogy a fedezetszámítás feltételezi a változó és állandó költségek felhasználását, ez azt jelenti, hogy egyes esetekben a fedezetszámítás alkalmazását speciálisan értelmezik. Ennek a kérdésnek a tárgyalására a későbbiek során visszatérünk.

Költségnevek, költségstruktúra

Vizsgáltuk, hogy a költségnevek kialakítása hogyan történik, figyelembe véve a controlling igényeit az esetek jelentős részében általános válaszokat kaptunk úgy, mint: hagyományos, klasszikus költségelemeket figyelünk meg a számviteli szabványoknak megfelelően, a költségfajták kialakítása az 5-ös számlaosztály alapján történik.

Más esetekben konkrétabb meghatározásokat kaptunk pl: a korábbi rendszerekben a számvitel mintegy kétszáz költségfajtát figyelt meg, a controlling igényeinek megfelelően 350–400-ra emelték, a controlling jelentési rendszerben húsz költségfajtát különböztetnek meg. Jellemző, hogy a controlling-kimutatásokban az ún. nagy költségek szerepelnek, amelyek lényeges befolyásolói az eredményalakulásnak.

A költség helyi struktúrákat valamennyi megfigyelt egységnél kialakították. A struktúra kialakításának

főbb rendező elvei: szervezeti, funkcionális tagoltság, a felelősségi elv érvényesítése, a tevékenységek, technológiák figyelembevétele. Vizsgáltuk a főbb és elemi költséghelyek számát. A megfigyelt gazdasági egységeknél a főbb költséghelyek száma hat-nyolc között van. Jellemző kategóriák: általános, termelési, műszaki, kereskedelmi, logisztikai, igazgatási költséghely.

Elemi költséghelyeknek tekintjük azokat, melyeknek felelősségi körébe nem rendelhető más költséghely. Az elemi költséghelyek száma 30–100 között mozog. Ezek mennyiségét igyekeznek „józan határok” között alakítani. A százas nagyságrend feletti elemi költséghely szám már kezelhetőségi problémát jelent, a felelősök irányítása nehézkes. Az élelmiszeriparban találhatunk olyan vállalatot is, ahol csak elemi költséghelyek vannak.

Költség-elszámolási és tervezési módszerek

A vállalatok megkülönböztetnek olyan költségeket, amelyeket ésszerűen, egyszerűen, bonyolult felosztási kulcsok alkalmazása nélkül az egyes területekre (profitcenterekre) fel lehet osztani. Tételeken olyan költségekről van szó mint: a fenntartás, energiaszolgáltatás, értékcsökkenés, raktározás, közműdíjak, bérleti díjak, alvállalkozói díjak. A mezőgazdasági vállalatok ebbe a kategóriába sorolják a főágazati költségeket.

A költségek egy jelentős csoportja esetében a felosztás nem lehetséges és ezeket a tételeket egy költségközpontban gyűjtik, ezek a központi általános költségek, melyek a központi irányítás, adminisztráció költségeit tartalmazzák.

Vizsgáltuk hogyan történik e költségkategória tervezése. Az estek döntő többségében kiemelték, hogy a tervezés alapját az előző évi bázis képezi, néhány esetben jelezték, hogy a várható inflációval korrigálnak, illetve, hogy az infláció mértéke a maximális költségnövekedést jelentheti.

A leányvállalatként működő élelmiszeripari vállalatok eltérő módon közelítik meg a kérdést. E cégeknél a tervezés *feladatorientált*, ennek során nemcsak az elmúlt évi költségeket veszik figyelembe, hanem mindenekelőtt az elvégzendő feladatokat, a szükséges erőforrásokat, azok árait, illetve bekerülési költségeit. Minden évben fontos cél, hogy csökkenjenek a költségek, de lehetőleg ne növekedjenek. Ebben a kategóriában viszonylag magas a bérköltségek aránya, egyes cégeknél határozott törekvés a létszámcsökkentés.

Mint említettük a megfigyelt tizenhét vállalat közül kilenc esetben bontják fel a költségeket fix és változó elemre, részben költséghelyeken gyűjtött költségek, részben pedig költségviselőhöz rendelt költségek esetében. A vállalatok döntő többségében a teljes-költségszámítást, néhány esetben a részköltségszámítást és

ugyancsak néhány esetben mindkét módszert együttesen alkalmazzák. A teljes-költségszámítás módszerei közül meghatározó szerepe van a pótlékolásnak (pótlékoló kalkuláció értékmutatók alapján) és az átterhelésnek (általános költségek átterhelése természetes mutatók alapján).

Modernebb módszereket, mint például a rugalmas tervköltségszámítás – mely az általános költségeket fix és változó részre bontja – nem alkalmazzák. A részköltségszámítási eljárások közül kisebb részben az egyfokozatú, többségében pedig a többfokozatú fedezetszámítást használják.

A megfigyelt mezőgazdasági vállalatok felénél úgy alkalmazzák a fedezetszámítást, hogy a változó és állandó költségeket nem különítik el. Ilyen esetben a fedezetszámítási módszer sajátos felhasználásáról beszélhetünk. Az egyes ágazati, illetve termékszintű kalkulációkban szerepeltetik az összes ráfordítást, mely közvetlen költségként elszámolható, megtervezhető. Az ár, illetve az árbevétel és a közvetlen költségek különbözetét fedezetként kezelik. Ez meghatározható fajlagosan, egységnyi termékre, tevékenységre és az ágazat egészére is. Az ily módon előállított fedezet tehát egy olyan jövedelemkategóriának tekinthető, amely kifejezi az általános költségek megtérülését, ezt követően pedig a nyereségképződést.

A fedezetszámítás ily módon használt módszere eltekint a költségredukciótól, attól, hogy az általános költségekből a változó részeket kiszűrje és az egyes tevékenységekre, termékekre terhelje az okozati elvnek megfelelően. A fennmaradó rész az a tétel, amely tényleges fixköltségnek tekinthető. Az említett vállalatoknál alkalmazott eljárást célszerű megkülönböztetni a hagyományostól, ezért ún. „kvázi” fedezetszámításnak nevezhetjük. Ha az általános költségek döntő mértékben állandó költségek is, akkor az alkalmazott módszer megfelelő pontosságú eredményt ad.

Milyen problémát okozhat az a körülmény, ha az általános költségek jelentős arányban tartalmaznak változó részeket, amelyek összefüggnek a termelési, értékesítési program alakulásával? Az állandó költségek explicit módon nem állnak rendelkezésre. Ily módon a megtervezett – esetleg optimalizált – termelési, értékesítési program változó költségeinek csak egy részét ismerjük, a közvetlen változó költségeket. Nincs azonban információnk arról, hogy a különböző összetételű termelési, értékesítési programok milyen mértékű változó költségeket involválának az általános költségként kezelt kategóriába. Ily módon helytelen döntések születhetnek a várt nyereséggel kapcsolatban, kellemetlen meglepetések érhetik a vállalat vezetését.

A megfigyelt vállalatok több mint fele (9 cég) választja szét költség-elszámolási, tervezési rendszerében a változó és állandó költségeket. A kilenc közül három, külföldi vállalatok leányvállalata. A költségek szétválasztását pozitívként értékelhetjük, ami azt jelenti, hogy számos vállalatnál kezdik felismerni a költséggazdálkodásban, a költségmenedzsmentben rejlő lehetőségeket.

Ugyanakkor az is igaz, hogy a gazdálkodó egységek jelentős részénél ez még nem történt meg. A költségszámítási módszerek között dominál a teljes-költségszámítás, amit az is indokol, hogy a vállalatok számára az önköltség fontos információt hordoz, estleges torzításai ellenére is. Ily módon kielégíthető az a többnyire mind a menedzsment, mind pedig a tulajdonosok részéről megnyilvánuló információs igény, hogy az egyes termékek ára, árbevétele fedezi-e a ráfordításokat.

Mint utaltunk rá az általános költségek felosztásának leggyakrabban alkalmazott módszere a pótlékolás és az áterhelés. E technikák felhasználásával viszonylag egyszerűen, gyorsan és olcsón működtethetők a költségelszámolási rendszerek.

Az előnyök mellett azonban hátrányok is jelentkeznek, amelyek a vezetésnek adott esetben komoly gondot okozhatnak. A legjelentősebb probléma az általános költségek helytelen felosztása, proporcionálása, melyből az összes többi probléma is származtatható. A költségviselőket olyan költségekkel is megterhelik, melyek az okozati elv alapján nem rendelhetők költségviselőkhöz.

Költséggazdálkodás és költségirányítás

Egy vállalkozás sikeres menedzselése szempontjából alapkérdés, milyen termékeket, szolgáltatásokat állítunk elő, és milyen áron. E kérdések eldöntésében meghatározó szerepük van a költségeknek.

A költségekkel kapcsolatos pontos, valósághű információk előállítása azonban egyre nagyobb nehézségekbe ütközik. A közvetlen költségek direkt módon a költségviselőkhöz rendelhetők, ezzel teljes mértékben eleget teszünk a költségokozati elv alkalmazásának, vagyis a költségeket ahhoz az objektumhoz rendeljük, amelynek előállítása érdekében merülnek fel.

Addig nincs is különösebb probléma, amíg a közvetlen költségek az összes költség meghatározó hányadát, 75–80%-át teszik ki. Ilyen arányok jellemezték az 50-es, 60-as éveket. A sok évtizede megfigyelt tendencia azonban az általános költségek növekedését mutatja. Egyes iparvállalatokra vonatkozó felmérések szerint a 80-as, 90-es években az általános költségek aránya elérte az 50–60%-ot.

Ilyen körülmények között a hagyományos költségelszámolási, költséggazdálkodási rendszerek – közvetlen költségek termékekhez rendelése, általános költségek költségkulcs alapján történő felosztása – egyre kevésbé tudnak megfelelni a korszerű vállalatirányítás követelményeinek. A változó és állandó költségek megkülönböztetése lényeges lépés a fejlődés során. A jövő útja – sok vállalatnál már a jelené is – az *activity based costing*, vagyis *a tevékenységen alapuló költségszámítás*, mellyel a vizsgált vállalatoknál nem találkoztunk.

Az üzleti környezet dinamikája, a bonyolultság fokozódása, az általános költségek arányának már említett emelkedése, a kiszolgáló, logisztikai, szolgáltatói, irányítói tevékenységek szerepének növekedése következtében változnia kell a költségek kezelésének is.

A 70-es, 80-as évek szakirodalmában a költségekkel foglalkozó kérdéseket általában elemzés, elszámolás, gazdálkodás megközelítésében mutatták be. Napjainkban a költséggazdálkodás mellett egyre gyakrabban jelenik meg a költségirányítás, költségmenedzsment, mint a költségtema új dimenziója. Erre utal Véry Zoltán munkája is (Véry, 2001), melyben a szerző a költséggazdálkodás hagyományos – a jelenlegi gyakorlatban is fellelhető – jellemzőit hasonlítja össze a modern költségirányítás ismérveivel.

Mivel a növekvő általános költségek a szolgáltatói, irányítói, adminisztrációs jellegű *feladatokkal kapcsolatosak a hatékony költséggazdálkodás vagy költségirányítás nem nélkülözheti a folyamatszmléletű megközelítést.*

A szervezeti funkciókra koncentráló irányítás mellett vagy helyett, egyre nagyobb jelentőségű lesz a folyamatszmléletű irányítás, mely a munkára összpontosít, melyet az alkalmazottak a vállalat működése érdekében végeznek.

A mezőgazdasági vállalatok irányításának gyakorlatában már régóta megtalálható a folyamatszmlélet, a termelési, technológiai műveletekben, folyamatokban való gondolkodás. A tevékenység alapú költségelemzés, költségszámítás azonban nem csupán a termelési folyamatokra vonatkozik, hanem a már említett szolgáltatói, irányítói, adminisztrációs jellegű folyamatokra is. Az alkalmazás újszerűsége, egyedisége éppen ezeken a területeken jelentkezik.

Controllinginformációk, a beszámoló rendszer

Ha a controlling lényegét röviden kívánjuk meghatározni talán két szóval tudjuk legjobban jellemezni: *információellátás és koordináció*. A vezetés információkkal történő ellátása a controller egyik legfontosabb

feladata. A vezetés eredményessége szempontjából nagyon fontos, hogy a *vállalkozást befolyásoló minden területről* megfelelő mennyiségű és minőségű információval rendelkezzenek. A jól működő információs rendszernek számos követelményt kell teljesítenie, amit a későbbiek során részletesebben kifejtünk, az eredményességet, hatékonyságot azonban alapvetően az határozza meg, hogy az említett *rendszer mennyire segíti a helyes döntések meghozatalát*.

Controlling az információellátási folyamatban

A megfelelő (helyes, pontos) információkkal való ellátás biztosítja a feladatok, folyamatok tényleges és hatékony irányítását. Az információellátási funkció realizálása talán a legközismertebb controllingfeladat, melynek szereplői: a felhasználók, a controlling és a szakterületek.

A felhasználók mindenekelőtt a vezetők, akiknek a tervezéshez, ellenőrzéshez szükségük van információkra, továbbá azok a szakemberek, akik az említett funkciók ellátásában, mint a vezetés apparátusának tagjai vesznek részt.

Az információ-ellátásban fontos szerepük van az ún. szakterületeknek vagy irányítási területeknek, mint például: termelés, értékesítés, beruházás, anyaggazdálkodás, emberi erőforrás gazdálkodás stb. Ezek a területeken a bázisinformációkat megfigyelik, felmérik, feljegyzik, továbbítják. Fontos – és ezen a szinten dől el – az alapadatok megbízhatósága, pontossága, melyekből a későbbiek során származtatott vagy szekunder adatokat állítunk elő, mutatókat képezzünk belőlük, melyek irányítást, vezetői döntéshozatalt befolyásoló információkká válhatnak.

Általánosan hangoztatott megállapítás, miszerint a controlling legfontosabb adatforrása a vállalatok számviteli és a pénzügyi rendszere. Ezek a rendszerek – mindenekelőtt a számvitel – tényadatokat szolgáltatnak a vállalati működés előzőekben már ismertetett területeiről az ellenőrzéshez és a tervezéshez. Meghatározó jelentőségű alapinformációk az elkönyvelt költségadatok és forgalmi adatok, amelyek a számviteli zárási munkákat követően állnak rendelkezésre.

Az egyes szakterületek azonban közvetlen adatforrásként is kapcsolatban állnak a controllinggal pl. az értékesítés napi, heti adatai, a termelőegységek teljesítményei, a kapacitáskihasználás mutatói, a minőséget kifejező mutatók, foglalkoztatottsági adatok stb.

A controllingrendszer szempontjából tehát a számvitelből, pénzügyből és a többi szakterületről közvetlenül érkező adatok inputként megjelenő vállalati belső forrásból származó adatok, de minek tekintsük a tervezést, illetve az elfogadott, jóváhagyott tervekben szereplő, a controlling által felhasznált adatokat?

A tervadatokat alapvetően nem a controlling állítja elő, hanem az üzleti egységek, szakterületek, pl. technológiai tervek, ráfordítások tervezése naturáliában, műveleti költségek stb. A controlling azonban, mint az egész tervezési mechanizmus működtetésének motorja, koordinátora, a résztervek összehangolója, komplex tervjavaslatok kidolgozója a tervinformációk előállításában nélkülözhetetlen szerepet tölt be. Célszerű tehát, ha a jóváhagyott tervekben szereplő adatokat közvetlenül a controlling-adatbázis részének tekintjük. A controlling-adatbázis meghatározásakor a számvitel fontosságának hangsúlyozása mellett, hasonló jelentőséget kell tulajdonítani a tervezésből származó adatoknak. A standardokat jelentő tervadatok hiányában ugyanis nem beszélhetünk racionális alapokon nyugvó irányításról.

A controlling-adatbázis elemeinek tekinthetjük a forrásterületekről származó tényadatokat, az ezekből előállított aggregátumokat, a tervezéshez szükséges külső információkat, az elfogadott tervadatokat, a különböző mutatószámokat, a terv-tény eltérések abszolút és relatív értékeit, a várható értékeket. Jellegük szerint az adatok lehetnek értékeliek és naturálisak. Ez az adatbázis teszi lehetővé az operatív controlling tevékenységet, a vezetés, irányítás támogatását célzó elemzői, döntés-előkészítői, tanácsadói munkát.

A beszámolókkal szemben támasztott követelmények a gyakorlatban

Vizsgáltuk, hogy milyen követelményeket teljesítenek a beszámolók. Az esetek 82%-ában a felelős vezetők megfelelő időben kapják meg a jelentést, melyek ugyanilyen arányban pontosak is. A gyorsaság kritériumának azonban már jóval kisebb mértékben tesznek eleget. A pontosság és a gyorsaság egymással ellentmondásban lévő követelmények, úgy tűnik inkább az előbbinek adnak prioritást. (5. táblázat)

Az egyes szakterületek feltehetően fontosnak tartják, hogy megfelelő pontosságú adatokat szolgáltatassanak, ami önmagában pozitív jelenségnek is tűnhet. Azt azonban el kell dönteni, hogy mi a fontosabb, pl. 80–85%-os pontossággal, gyorsan rendelkezésre bocsátani az adatokat vagy 99%-os pontossággal tenni ugyanezt másfél hónap múlva.

A vezetők információellátásának legfőbb célja a döntéshozatal támogatása. A controlling feladata, hogy megszűrte, szintetizált információkat állítson elő, és ezeket a döntési pontoknak megfelelő struktúrában, beszámolóban prezentálja. A beszámolóknak viszonylag gyorsan kell rendelkezésre állniuk, hogy a vezetés be tudjon avatkozni.

Vannak területek, melyek a számviteli zárástól függenek és csak azt követően dolgozzák fel őket. El kell érni, hogy a felelős vezetők a beszámolási időszak lezárása után, minél előbb kézhez kapják a jelentéseket. A pontosság és gyorsaság dilemmájában az utóbbinak kell prioritást adni, ennek hiányában az adatok már nem teszik lehetővé az időben történő vezetői beavatkozást. A vizsgált vállalatok 47 százalékánál úgy értékelték, hogy a jelentések kellő gyorsasággal jutnak el a felelős vezetőkhoz. (5. táblázat)

5. táblázat

A beszámolók által teljesített követelmények

Megnevezés	Vállalatok száma	Az összes %-ában
1. A felelős vezetők megfelelő időben kapják meg a jelentést	14	82
2. A jelentések gyorsak	8	47
3. A jelentések pontosak	14	82
4. Ellentmondásmentesek	10	59
5. Könnyen, gyorsan áttekinthetőek	10	59
6. Tömörök	7	41
7. Releváns információkat tartalmaznak	7	41
8. Adatfajtánként meghatározzák a szórás terjedelmét	1	6
9. Meghatározzák a forecast, vagyis a várható adatokat a periódus végére	5	29
10. Az eltéréseket elemzik, ok-okozati összefüggéseket tárnak fel	9	53
11. A szükséges intézkedéseket írásban is rögzítik	5	29
12. Kialakították a beszámoló hierarchiát	9	53
Összes vállalat	17	100

Az adatfajtánként meghatározott szórásterjedelem kritériuma alig érvényesül, a forecast értékek szerepeltetése is szerény mértékű. Igen fontos kritérium az ellentmondás-mentesség, a beszámolók mintegy 40%-át azonban nem jellemzi. *A szükséges intézkedéseket a megfigyelt esetek 70 százalékában írásban nem rögzítik.* Az írásbeliség – rövid, tömör, világos megfogalmazás – feltehetően segítené az intézkedések eredményes végrehajtását. A vállalatok jelentős részénél nem beszélhetünk kialakult beszámoló hierarchiáról.

A beszámolóknak az irányított szakterület működése szempontjából fontos információkat kell tartalmaznia.

Vizsgáltuk, hogy a controllingjelentési rendszerben milyen funkcionális területek jelennek meg (6. táblázat). Legfontosabb: a termelés, az értékesítés és az eredményalakulás. Az említett területekről történő vizs-

csatolás teszi lehetővé a teljesítmény- és költség-

controlling működését. A vállalatok nagy részénél a controllingjelentési rendszerben fontos szerepet tölt be a személy és munkaügy, a készletek, a pénzügyek és a beruházások figyelése. Egyedül a K+F tevékenység nem illeszkedik a sorba, ami abból is adódik, hogy a vizsgált szektor viszonylag kevésbé K+F igényes, illetve a mezőgazdaságban az említett funkció jelentős részben nem a vizsgált vállalat típusok keretei között valósul meg.

6. táblázat

A controllingjelentési rendszerben megkülönböztetett funkcionális területek

Megnevezés	Vállalatok száma	Az összes %-ában
1. Termelés	16	94
2. Beruházás	11	65
3. K + F	4	24
4. Készletek	13	76
5. Karbantartás	1	59
6. Személyügy, munkaügy	13	76
7. Vagyron	8	47
8. Eredmény	14	82
9. Értékesítés	14	82
10. Pénzügy	12	70
Összes vállalat	17	100

A továbbiakban vizsgáltuk a controllingjelentés szerkezeti jellemzőit. Arra a kérdésre, hogy van-e egységes szerkezete az egyes oldalaknak a megkérdezettek mintegy kétharmad része igennel válaszolt. Több helyről jelezték, hogy a beszámoló csak táblázatokból áll. A beszámolók általában tartalmaznak: éves tervszámokat, időszaki tény, időszakos teljesítést, előző évi tény, vagy az előző év azonos időszakának megfelelő tény és eltéréseket.

A beszámolók kivitelezésével kapcsolatos főbb alapelvek kevésbé kristályosodtak ki. A grafika megjelenése inkább előfordul az élelmiszeripari vállalatok gyakorlatában, mezőgazdasági üzemekben alig találkoztunk ilyennel, a rendszeres grafikai megjelenítés nem jellemző még a nagyobb vállalatok esetében sem.

Bár elemzéseket végeznek 9 vállalatnál (mintegy 53%), szerényebb arányban készülnek írásban rögzített intézkedések, mint erről korábban már szóltunk. Célszerű volna javítani a beszámolók áttekinthetőségét, egységes jelentési szerkezet kialakításával, pl. egy lapon csak egy terület vagy téma szerepeljen. Az egyes lapok szerkezetének egységesítésében is vannak még lehetőségek. Célszerűnek tűnik a grafika, táblázat, szöveges elemzés, szerkezeti felépítés alkal-

mazása, ahol az ok-okozati összefüggések feltárását követően lehetőség van a feladat meghatározására, ha az események alakulása ezt igényli.

A vizsgált vállalatok több mint a felénél úgy ítélték meg, hogy náluk kialakult beszámoló hierarchia működik. (A vállalatok közel felénél azonban erről még nem beszélhetünk.) Nagyobb mezőgazdasági vállalatoknál jelezték a többlépcsős beszámoló rendszer kialakítását, a hierarchia csúcsain áll a vállalati szintű havi controllingjelentés, mely tartalmazza az értékesítés árbevételét, a ráfordításokat és az eredményt (fedezetet) ágazatonként, termékenként, a költségek alakulását költségnemek szerint, a készleteket, a hitelállományt és a követeléseket.

A hierarchia második szintjén van az önálló egységekre, profitcenterekre vonatkozó beszámoló, ami ugyancsak havonta készül el. Tartalmazza a termelési költségeket, hozamokat, az árbevétel, az általános költségeket, az értékesítési eredményt. A beszámoló harmadik szintjét a napi jelentések alkotják, természetes mutatók felhasználásával, az egyes üzemek működésére vonatkozóan.

Végezetül megállapíthatjuk a vezetői visszacsatolást jelentő beszámolási rendszereknek – bár számos követelménynek eleget tesznek –, vannak még hiányosságai, fejlesztést igénylő területei.

Felhasznált irodalom

- Hanyecz Lajos (1995): Tervezés és stratégia. Egyetemi Kiadó, Pécs
 Hanyecz Lajos (1997): Controlling a vezetés eszköze és módszere. Egyetemi Kiadó
 Horváth L. – Csath M. (1983): Stratégiai tervezés. (Elmélet és gyakorlat) KJK. Budapest
 Horváth Péter (1990): Controlling: a sikeres vezetés eszköze. KJK. Budapest
 Horváth & Partner (1998): Controlling: Út egy hatékony controllingrendszerhez. KJK, Budapest
 Kemény Gábor (2001): A tervezési gyakorlat elemzése a déldunántúli régió mezőgazdasági társas vállalkozásaiban. PhD értekezés, Kaposvár
 Reichmann, Thomas (1993): Controlling mit Kennzahlen und Management-berichten. Verlag Franz Vahlen München
 Rue, – L. W. – Byars, L. L. (1986): Management Theory and Application. Irwin Homewood, Illinois
 Schröder, Ernst F. (1992): Modernes Unternehmenscontrolling. Handbuch für die Unternehmenspraxis. Kiehl Verlag
 Véry Zoltán (2001): Mezőgazdasági üzemek korszerű irányítása I., II. Gazdálkodás. 1., 2. szám.